

O IMPACTO DO FATOR “R” APÓS A LEI COMPLEMENTAR 155/2016: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO RAMO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.



09 anos

Coordenações de Pós-Graduação e Curso
de Ciências Contábeis da Faculdade Dom
Alberto, de Santa Cruz do Sul/RS.

Letícia de Souza Machado de Oliveira

Graduanda do Curso Ciências Contábeis da Faculdade Dom Alberto.

Éder Moraes da Silva

Bacharel em Ciências Contábeis. Professor e orientador do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Dom Alberto.

RESUMO

Esse trabalho visa avaliar o impacto tributário do fator “r” para a empresa Mega Vendas LTDA, considerando a atual opção pelo regime de lucro presumido, com foco na aplicação do fator “r” como instrumento de planejamento tributário, segundo a Lei Complementar 155/2016 do Simples Nacional. Empregou-se uma metodologia de natureza descritiva, com abordagem qualitativa e quantitativa de dados. Foi apresentado um estudo de caso realizado em uma empresa prestadora de serviços na área de representação comercial, a fim de verificar o efeito do fator “r” nas alternativas tributárias. Por meio dos cálculos analisados, concluiu-se que, até a implantação da LC 155/2016, o Simples Nacional não era uma opção vantajosa para a empresa, mas com a nova aplicação do fator “r”, foi possível atingir uma economia tributária de, aproximadamente, 62,66%.

Palavras-chave: Planejamento tributário, Simples Nacional e Fator ‘r’.

ABSTRACT

This study aims to evaluate the tax impact of the "r" factor on Mega Vendas LTDA, considering the current option for the presumed profit regime, focusing on the application of the "r" factor as a tax planning instrument, according to Complementary Law 155 / 2016. A descriptive methodology was used, with a qualitative and quantitative data approach. A case study was presented at a company that provides services in the area of commercial representation, in order to verify the effect of the "r" factor on tax alternatives. Through the calculations analyzed, it was concluded

that, until the implementation of LC 155/2016, Simples Nacional was not an advantageous option for the company, but with the new application of the "r" factor, it was possible to achieve a tax savings of , approximately, 62.66%.

Keywords: Tax planning, National Simple and 'r' Factor.

1. INTRODUÇÃO

O Brasil possui uma elevada carga tributária que, de 1947 a 2012, praticamente triplicou, partindo de um percentual de 13,84%, atingiu o valor de 36,27% do (PIB) Produto Interno Bruto. (DINIZ FILHO, 2014). Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), no ano de 2015, em média, 32,71% do PIB no Brasil foi dirigido ao pagamento de tributos. Devido a esse fator, os gestores e empresários têm a possibilidade de investigar possíveis alternativas, optando por práticas tributárias que decorrem de Escolhas Contábeis, feitas de acordo com a legislação tributária, com objetivo e reduzir tributos. (CABELLO, 2015). Segundo Borges (2011, p. 65), para que essa redução ocorra, existe uma técnica contábil denominada planejamento tributário, que visa obter os menores ônus fiscais para as empresas, de forma lícita, obedecendo à atual legislação tributária. Para Gubert (2003), o planejamento tributário é a ferramenta legal que visa atenuar a geração de tributos. Ainda segundo o autor, espera-se que os gestores tributários das empresas tenham conhecimento da legislação vigente e busquem por oportunidades que lhes permitam, por meio de brechas nas Leis, a redução máxima da carga fiscal devida, a fim de diminuir o impacto financeiro e econômico nas entidades.

Ainda, devido à alta carga tributária brasileira, com o objetivo de desburocratizar processos e fortalecer as micro e pequenas empresas (MPE), o Governo Federal sancionou a Lei Complementar nº 123/2006, instituindo o Simples Nacional, regime unificado de arrecadação de tributos e contribuições nas esferas Federal, Estadual e Municipal. Atualmente, podem optar pelo Simples Nacional empresas de pequeno porte que auferirem, em cada ano- calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). Algumas empresas são especificamente vedadas, segundo suas atividades, de optarem pelo

Simples Nacional, conforme o artigo 17 desta Lei. Por exemplo, empresas de produção ou venda no atacado de cigarros, bebidas alcoólicas e refrigerantes, entre outras.

Em agosto de 2014, foi sancionada a Lei Complementar 147/2014, na qual se fez modificações na Lei Complementar 123/2006, sendo uma das alterações, a inclusão de diversos ramos de atividades que foram autorizados à ingressarem no regime simplificado, a partir de 1º de janeiro de 2015. Entre as atividades que foram incluídas, está a atividade de representação comercial, objeto desse estudo, assim como outras atividades como medicina, odontologia, psicologia, auditoria e outras, enquadradas no anexo VI, com alíquotas entre 16,93% e 22,45%. No entanto, estas alíquotas ficaram maiores que a soma dos percentuais dos impostos devidos (para o ramo de serviços) no regime de Lucro Presumido, que somam um total de 13,33%, segundo determinam as Leis 9.250/1995 e 9.718/1998.

Em outubro de 2016, a Lei Complementar 155 trouxe importantes alterações nos anexos e nas alíquotas do Simples Nacional, passando a enquadrar, a partir de 1º de janeiro de 2018, as atividades do antigo anexo VI no novo anexo V, com alíquotas nominais entre 15,50% e 30,50%, permitindo ainda que, caso a empresa apresente o fator “r” (razão entre a folha de salários e a receita bruta) maior ou igual a 28%, a mesma possa ser tributada no anexo III, com alíquotas nominais entre 6% e 33%.

Neste contexto, considerando-se a necessidade de redução do custo tributário por meio de um planejamento eficiente, o problema que estimula a realização desta pesquisa é: Qual será o impacto do fator “r” sobre as alternativas tributárias em uma empresa do ramo de prestação de serviços de representação comercial ao optar pelo enquadramento no Simples Nacional, regido pela nova Lei Complementar 155/2016?

O objetivo geral desse estudo é avaliar o impacto tributário do fator “r” na empresa Mega Vendas LTDA, considerando as alterações do Simples Nacional, segundo a Lei Complementar 155/2016. Os objetivos específicos a serem desenvolvidos são:

- Identificar a carga tributária atual da empresa optante pelo regime de lucro presumido;
- Mapear as informações necessárias para simular as diferentes opções tributárias da empresa Mega Vendas LTDA e,
- Avaliar, por meio de um estudo de caso, a aplicação do fator “r” e seu impacto no custo tributário da empresa estudada, de acordo com as alterações promovidas pela Lei Complementar 155/2016.

A presente pesquisa justifica-se devido à grande importância das recentes alterações promovidas pela LC 155/2016 para empresas optantes pelo Simples Nacional, visto que, segundo o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresa (SEBRAE, 2017), no Brasil, 86% das MPE são optantes pelo Simples Nacional. Nesse contexto, alguns estudos sobre as referidas alterações foram apresentados (POMPELLI e MOROZINI, 2017; CARVALHO, 2018). Porém, o emprego do fator “r” foi pouco explorado, sendo relevante que seja aprofundado seu impacto na carga tributária das empresas sujeitas à sua aplicação.

Por fim, é possível observar a importância do planejamento tributário e do conhecimento da legislação vigente, como instrumento de gestão e redução de custos. Portanto, a estrutura desse trabalho consiste em cinco partes, incluindo essa introdução que apresenta, conceitua e justifica o tema proposto. Na segunda parte, referencial teórico, onde apresenta-se o conceito de planejamento tributário, as características dos regimes tributários pertinentes ao estudo e, a apresentação das

Leis que criaram e alteraram o regime Simples Nacional e o fator “r”. Na terceira, apresenta-se a metodologia utilizada. Na quarta parte serão descritos e analisados os dados obtidos. Na quinta parte serão apresentadas as considerações finais.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Para melhor compreensão do tema em estudo, abaixo serão expostos conteúdos teóricos e conceitos detalhados sobre os seguintes assuntos: planejamento tributário, regimes tributários (Simples Nacional e Lucro Presumido), Leis de criação e alterações do Simples Nacional e, fator “r”.

2.1 Planejamento Tributário

O planejamento tributário é a uma técnica que utiliza fatores lícitos para encontrar alternativas para as empresas reduzirem custos com tributos. É um conjunto de sistemas legais que visam diminuir a carga de impostos (BORGES, 2011, p. 65). Segundo Oliveira, Chieriegato, Perez, Hernandez e Gomes (2011), o planejamento tributário é um estudo destinado a fazer com que as empresas reduzam impostos de maneira lícita, e, para isso, é necessário ter um aprofundamento na legislação tributária e, principalmente, dos sistemas de tributação existentes. Fabretti (2009, p. 08) define a elisão fiscal como uma economia de tributos resultante da prática legal menos onerosa. Por exemplo, incentivos fiscais ou alguma lacuna da lei, onde o contribuinte opta por condutas que a lei não proíbe para alcançar o menor ônus tributário.

ALEXANDRE (2010, p. 288) conceitua evasão fiscal como uma conduta ilícita, praticada após o fato gerador, onde o contribuinte omite o ocorrido da autoridade fiscal, a fim de evadir-se da obrigação tributária. Um Planejamento Tributário, elaborado de forma equivocada, pode gerar uma evasão, em vez de elisão fiscal. A evasão é o disfarce ou ocultação do fato gerador e também diminui a carga tributária, porém de forma ilegal, sendo classificada como crime de sonegação fiscal. O artigo 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 afirma que:

Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Portanto, para se elaborar um bom planejamento tributário é preciso analisar todas as particularidades da empresa, cuidando para que os fatos sejam verídicos e legais, elaborando um estudo pleno do posicionamento da empresa, dentro das

opções fiscais existentes, verificando todos os tributos a serem pagos e, analisando a empresa de um forma ampla. Sendo assim, a seguir serão citados e caracterizados os regimes tributários objetos deste estudo, como alternativas para empresa em questão.

2.2 Lucro Presumido

De acordo com Fabretti (2009, p. 77), Lucro Presumido é um regime tributário onde se aplica um percentual preestabelecido na receita bruta e, esse valor será usado como uma presunção do lucro, onde serão aplicadas alíquotas para recolhimento de IRPJ e CSLL. PIS e COFINS são impostos calculados diretamente sobre a receita bruta. O percentual para presunção do lucro pode ser 1,6 %, 8,0%, 16% ou 32%, dependendo da atividade, definido no art. 15 da Lei 9.249/1995.

O regime de lucro presumido visa facilitar o cálculo do IR, não sendo necessária a complexa apuração do Lucro Real (Fabretti, 2009). Podem ser tributadas pelo Lucro Presumido, segundo o art. 13 da Lei 9.718/98, as empresas cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000, ou a R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses. Após a presunção do lucro, através da alíquota aplicada conforme a atividade da empresa, calculam-se os impostos federais IRPJ e CSLL, cuja apuração deverá ser feita trimestralmente. PIS e COFINS, que devem ser apurados mensalmente, através da aplicação das alíquotas correspondentes sobre a receita bruta.

Dadas as características do regime de Lucro Presumido, a seguir serão apresentadas as características do regime Simples Nacional, um dos focos desse estudo, segundo as Leis que o regem.

2.3 Simples Nacional instituído pela Lei Complementar 123/2006

Foi sancionada, em 14 de dezembro de 2006, a Lei Complementar que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, aplicado às microempresas e empresas de pequeno porte, no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. No Simples Nacional é possível unificar oito impostos: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, INSS, ICMS e ISS.

O recolhimento é feito mensalmente por meio do DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional, até o dia 20 de cada mês (BRASIL, 2006).

O valor a ser recolhido pela empresa optante será determinado através de aplicação de uma alíquota, conforme a atividade exercida e a receita bruta acumulada dos últimos doze meses. Algumas empresas são especificamente vedadas de optarem pelo Simples Nacional, conforme o artigo 17 desta Lei, não pode optar por esse regime a empresa:

- I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (**asset management**), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (**factoring**); II - que tenha sócio domiciliado no exterior;
- III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- V.- que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- VI.- que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores
- VII.- que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
- VIII.- que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
- IX.- que exerça atividade de importação de combustíveis; X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:
 - a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes; b) bebidas não alcoólicas a seguir descritas
 - 2. - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;
 - 3. - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;
 - 4. - cervejas sem álcool;
- XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;
- XIV.- que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.
- XV.- que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

XVI.- com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.

A atividade de representação comercial, objeto desse estudo, não estava autorizada a optar pelo Simples Nacional. Como será tratado no próximo item, em 2014, foi sancionada a Lei Complementar 147 e essa atividade, entre outras, foi incluída nos anexos desse regime a partir de 2015.

2.3.1 Alterações no Simples Nacional pela Lei Complementar 147/2014

Foi aprovada, em agosto de 2014, a Lei Complementar 147/2014, que promoveu a universalização do Simples Nacional, incluindo 142 atividades na possibilidade de optar por este regime. Uma vez que a Lei Complementar 123/2006 não abrangia um grande número de atividades, a Lei Complementar 147/2014 foi criada com o intuito de ampliar a extensão do tratamento tributário diferenciado oferecido pelo Simples Nacional à diversas microempresas e empresas de pequeno porte. Coêlho (2014) caracteriza o Simples Nacional: “(...)se há um forte incentivo à formalização dos empreendimentos, isso gera milhões de empregos e a ampliação da renda dos brasileiros. Estimula-se o crescimento econômico com justiça social.” Focando no tema desse estudo, o artigo 18, § 5º-I desta Lei estabelece a criação do anexo VI, vigente a partir de 01/01/2015 com alíquotas entre 16,93% e 22,45%:

Sem prejuízo do disposto no § 1o do art. 17 desta Lei Complementar, as seguintes atividades de prestação de serviços serão tributadas na forma do Anexo VI desta Lei Complementar:

[...] VII - representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros [...]

A Lei de criação do Simples Nacional, em sua redação original, apresenta cinco tabelas de tributação com alíquotas específicas: anexo I para comércio, anexo II para indústria, anexo III, IV e V para serviços. A LC147/2014 instituiu o novo anexo VI, que dentre todos foi o mais oneroso, com alíquotas mais altas. Todos os novos serviços que foram autorizados a optar pelo Simples Nacional, segundo esta Lei Complementar, foram incluídos no anexo VI, exceto atividades como: fisioterapia e corretagem de seguros, que foram incluídos no anexo III e serviços de advocacia, que foram incluídos no anexo IV.

2.3.2 Alterações no Simples Nacional pela Lei Complementar 155/2016

Em 27 de outubro de 2016, foi sancionada a Lei Complementar 155, com vigor a partir de 2018, trouxe importantes alterações à Lei Complementar 123/2006, com o intuito de reorganizar e simplificar a apuração do imposto devido por empresas optantes pelo Simples Nacional. Uma das importantes alterações promovidas por esta Lei foi o reajuste da receita bruta anual, conforme artigo 3º, poderá optar pelo Simples Nacional a “empresa de pequeno porte que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00

(quatro milhões e oitocentos mil reais).” O novo limite de faturamento anual para Microempreendedores Individuais (MEI) também sobe de R\$ 60 mil para R\$ 81 mil. No entanto, para empresas de pequeno porte que apresentarem uma receita bruta anual maior que R\$ 3.600.000,00, o recolhimento de ICMS e ISS devem ser feitos de forma separada, pois esses impostos não integrarão a alíquota única do Simples Nacional.

Referente às tabelas de alíquotas, até 2017 eram seis anexos com 20 faixas de faturamento. A partir da LC 155/2016, passam a ser cinco anexos com 6 faixas de faturamento, sendo um anexo para comércio, um para indústria e três para prestação de serviços. O cálculo do imposto devido no Novo Simples Nacional também sofreu alteração, deixou de ser uma simples aplicação de alíquota sobre o faturamento e passou a ser calculado a partir de alíquotas nominais constantes nos anexos de I a V, conforme determinado no artigo 18:

1º A. A alíquota efetiva é o resultado de: $\frac{RBT12 \times Aliq - PD}{RBT12}$, em

- I.- RBT12: receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração;
- II.- Aliq: alíquota nominal constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar;
- III- PD: parcela a deduzir constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar.

A LC 155/2016 também determina que as atividades de serviços, referidas no parágrafo 5º-I do artigo 18, serão tributadas pelo anexo III, desde que a relação

entre salários e a receita bruta (fator “r”) seja igual ou superior a 28%. Caso essa relação seja inferior a 28%, a tributação será conforme as alíquotas do anexo V. Da mesma forma atividades tributadas pelo anexo III que apresentarem fator “r” inferior a 28% devem ser tributadas pelo anexo V. Desta forma, a atividade de representação comercial passa a ser tributada conforme o fator (r) nos anexos III ou V:

Anexo III:

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)			
1ª Faixa	Até 180.000,00	6,00%	–			
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	11,20%	9.360,00			
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	13,50%	17.640,00			
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	16,00%	35.640,00			
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	21,00%	125.640,00			
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	648.000,00			

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS (*)
1ª Faixa	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50%
2ª Faixa	4,00%	3,50%	14,05%	3,05%	43,40%	32,00%
3ª Faixa	4,00%	3,50%	13,64%	2,96%	43,40%	32,50%
4ª Faixa	4,00%	3,50%	13,64%	2,96%	43,40%	32,50%
5ª Faixa	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50% (*)
6ª Faixa	35,00%	15,00%	16,03%	3,47%	30,50%	–

(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 14,92537%, a repartição será:

	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS
5ª Faixa, com	(Alíquota efetiva –	Percentual de ISS fixo em 5%				
alíquota efetiva superior a	5%) x					
14,93%	6,02%	5,26%	19,28%	4,18%	65,26%	

Fonte: Lei Complementar 155/2016 Anexo

V:

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	15,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	18,00%	4.500,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	19,50%	9.900,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	20,50%	17.100,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	23,00%	62.100,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,50%	540.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pase p	CPP	ISS
1ª Faixa	25,00%	15,00%	14,10%	3,05%	28,85%	14,00%
2ª Faixa	23,00%	15,00%	14,10%	3,05%	27,85%	17,00%
3ª Faixa	24,00%	15,00%	14,92%	3,23%	23,85%	19,00%
4ª Faixa	21,00%	15,00%	15,74%	3,41%	23,85%	21,00%
5ª Faixa	23,00%	12,50%	14,10%	3,05%	23,85%	23,50%
6ª Faixa	35,00%	15,50%	16,44%	3,56%	29,50%	-

Fonte: Lei Complementar 155/2016

Com a permutação das atividades entre as tabelas e a extinção do anexo VI de serviços, as atividades antes enquadradas neste anexo, passaram a fazer parte do novo anexo V. Neste ponto, surge um novo critério a ser considerado, chamado fator “r” que será apresentado a seguir.

2.3.4 Fator “r”

A partir de janeiro de 2018, de acordo com a LC 155/2016, a tributação de algumas atividades de serviços passou a depender do nível de uso de mão-de-obra remunerada de pessoas físicas. O fator “r” é a razão entre a folha de salários e a receita bruta, referente aos últimos doze meses. Segundo o [§ 24](#) do artigo 18:

Para efeito de aplicação do § 5º-K, considera-se folha de salários, incluídos encargos, o montante pago, nos doze meses anteriores ao período de apuração, a título de remunerações a pessoas físicas decorrentes do trabalho, acrescido do montante efetivamente recolhido a título de contribuição patronal previdenciária e FGTS, incluídas as retiradas de pró-labore.

No artigo 26 da resolução CGSN Nº 135, de 22 de agosto de 2017 temos a composição do fator “r”:

Para fins de determinação do fator “r”, considera-se:

- I.- PA, o período de apuração relativo ao cálculo;
- II.- FSPA, a folha de salários do PA;
- III.- RPA, a receita bruta total do PA;
- IV.- FS12, a folha de salários dos 12 (doze) meses anteriores ao PA; e
- V.-RBT12, a receita bruta acumulada dos 12 (doze) meses anteriores ao PA, considerando conjuntamente as receitas brutas auferidas no mercado interno e aquelas decorrentes da exportação.

Essa mesma resolução determina, nos § 6º e 7º, que para o cálculo do fator “r” referente ao mês de abertura da empresa devem ser considerados:

- I.– Fator “r” = 0,28, se a FSPA > 0 e RPA = 0
- II.– Fator “r” = 0,01, se FSPA = 0 e RPA > 0
- III.– Fator “r” igual à FSPA/RPA, se FSPA > 0 e RPA > 0

Para o cálculo referente ao período de apuração posterior ao mês de início das atividades:

- I.- Fator “r” = 0,01 se FSPA = 0 e RBT12 = 0;
- II.- Fator “r” = 0,28 se FSPA > 0 e RBT12 = 0;
- III.- Fator “r” igual à FSPA/ RBT12 se FSPA > 0 e RBT12 > 0 e,
- IV.- Fator “r” = 0,01 se FSPA = 0 e RBT12 > 0.

Diante do que foi exposto, o item 3 descreve a metodologia aplicada nesse trabalho a fim de responder o problema proposto.

3 METODOLOGIA

Para esse trabalho de pesquisa foi utilizado a metodologia baseada em estudo de caso, de natureza descritiva, com abordagem qualitativa e quantitativa de dados, onde houve uma pesquisa sobre a atual carga tributária na empresa Mega Vendas LTDA e, foram coletados os dados necessários para a análise do impacto das alterações do regime Simples Nacional (fator “r”) na empresa em estudo. Foi utilizada também a pesquisa bibliográfica em livros e artigos acadêmicos científicos para coletar um maior número de informações sobre o assunto. O estudo de caso foi necessário para conhecer a realidade da empresa estudada, mediante o problema levantado nesta pesquisa.

Segundo Gil (2002, p. 54):

Estudo de caso consiste no estudo profundo e exaustivo de uns poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados.

Foram coletados dados referentes ao ano de 2016 e 2017 da empresa Mega Vendas LTDA, através de entrevista com o sócio proprietário e de relatórios fornecidos pela contabilidade da empresa. Após a coleta de dados, foram elaboradas planilhas contendo o faturamento dos anos de 2016 e 2017. Foram analisados os valores devidos de impostos nos dois regimes tributários: Presumido e Simples Nacional, antes e após a Lei Complementar 155/2016.

Foi também desenvolvida uma comparação da tributação no Simples Nacional, após a Lei Complementar 155/2016, considerando o uso do fator “r” na empresa em estudo, que não possui funcionários e é, portanto, calculado em relação à retirada de pró-labore pelos sócios.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Todo esforço que será empenhado, a partir deste momento, será com o intuito de responder o problema, proposta central deste estudo, que é avaliar o impacto do fator “r” sobre as alternativas tributárias da empresa Mega Vendas

LTDA na opção pelo enquadramento no Simples Nacional, regido pela nova Lei Complementar 155/2016.

4.1 Carga tributária atual – Lucro Presumido

A fim de atingir o objetivo específico proposto, avaliando a carga tributária atual da empresa, a tabela 1 apresenta o cálculo dos impostos: PIS (0,65%), COFINS (3%), CSLL (2,88%), IRPJ (4,8%), ISS (3%) e também, a Contribuição Previdenciária Patronal (20%), no caso da opção pelo regime de Lucro Presumido. Para apuração de CSLL e IRPJ foram utilizadas as alíquotas diretas, resultados da aplicação de 9% e 15%, respectivamente, sobre o percentual de presunção de lucro de 32% do faturamento. No caso em estudo não se aplica adicional de IRPJ, pois o lucro presumido (base de cálculo) não ultrapassa R\$60.000,00 trimestrais.

Tabela 1 – Carga Tributária no Lucro Presumido:

Carga tributária no Lucro Presumido									
Competência	Faturamento 2017	IRPJ (4,8%)	CSLL (2,88%)	PIS (0,65%)	COFINS (3,00%)	CPP (20%)	ISSQN (3%)	Total Impostos	
Janeiro	R\$ 15.002,34	R\$ 720,11	R\$ 432,07	R\$ 97,52	R\$ 450,07	R\$ 374,80	R\$ 450,07	R\$ 2.524,64	
Fevereiro	R\$ 14.496,81	R\$ 695,85	R\$ 417,51	R\$ 94,23	R\$ 434,90	R\$ 374,80	R\$ 434,90	R\$ 2.452,19	
Março	R\$ 14.374,70	R\$ 689,99	R\$ 413,99	R\$ 93,44	R\$ 431,24	R\$ 374,80	R\$ 431,24	R\$ 2.434,69	
Abril	R\$ 12.324,04	R\$ 591,55	R\$ 354,93	R\$ 80,11	R\$ 369,72	R\$ 374,80	R\$ 369,72	R\$ 2.140,83	
Mai	R\$ 17.440,82	R\$ 837,16	R\$ 502,30	R\$ 113,37	R\$ 523,22	R\$ 374,80	R\$ 523,22	R\$ 2.874,07	
Junho	R\$ 12.877,58	R\$ 618,12	R\$ 370,87	R\$ 83,70	R\$ 386,33	R\$ 374,80	R\$ 386,33	R\$ 2.220,16	
Julho	R\$ 14.316,04	R\$ 687,17	R\$ 412,30	R\$ 93,05	R\$ 429,48	R\$ 374,80	R\$ 429,48	R\$ 2.426,29	
Agosto	R\$ 14.827,70	R\$ 711,73	R\$ 427,04	R\$ 96,38	R\$ 444,83	R\$ 374,80	R\$ 444,83	R\$ 2.499,61	
Setembro	R\$ 18.689,81	R\$ 897,11	R\$ 538,27	R\$ 121,48	R\$ 560,69	R\$ 374,80	R\$ 560,69	R\$ 3.053,05	
Outubro	R\$ 14.915,18	R\$ 715,93	R\$ 429,56	R\$ 96,95	R\$ 447,46	R\$ 374,80	R\$ 447,46	R\$ 2.512,15	
Novembro	R\$ 17.303,64	R\$ 830,57	R\$ 498,34	R\$ 112,47	R\$ 519,11	R\$ 374,80	R\$ 519,11	R\$ 2.854,41	

Dezembro	R\$ 17.347,69	R\$ 832,69	R\$ 499,61	R\$ 112,76	R\$ 520,43	R\$ 374,80	R\$ 520,43	R\$ 2.860,72
TOTAL	R\$ 183.916,35	R\$ 8.827,98	R\$ 5.296,79	R\$ 1.195,46	R\$ 5.517,49	R\$ 4.497,60	R\$ 5.517,49	R\$ 30.852,81

Fonte: Produzido pelo autor, 2018.

O pagamento mensal se aplica à PIS, COFINS e ISS, sendo efetuado o recolhimento de IRPJ e CSLL trimestralmente, porém na tabela foram demonstrados os valores mensais para uma melhor análise. No ano de 2017, o valor total de impostos e contribuições soma um montante de **R\$ 30.852,81**.

O custo dos sócios, como pessoas físicas, se refere ao valor recolhido ao INSS (11%), pois os valores de retirada de pró-labore são isentos de Imposto de Renda, conforme tabela 2:

Tabela 2 – Custo dos sócios – Pessoa Física

Sócios	A	B
Pró labore	R\$ 937,00	R\$ 937,00
INSS	R\$ 103,07	R\$ 103,07
Base de cálculo IR	R\$ 833,93	R\$ 833,93
IRPF	ISENTO	ISENTO

Fonte: Produzido pelo autor, 2018.

4.2 Apresentação dos dados necessários para simulação das alternativas tributárias

Com foco no objetivo de mapear as informações necessárias ao estudo, de acordo com a documentação fornecida pela empresa e, com dados emitidos através do sistema de emissão de nota fiscal de serviço eletrônica, foram elaboradas as tabelas abaixo, referentes ao ano de 2016 e 2017.

Os dados apresentados serão utilizados em uma simulação das possíveis alternativas tributárias para empresa e, no cálculo dos impostos sobre o faturamento do ano de 2017, nas hipóteses do Simples Nacional, anterior e posterior à Lei Complementar 155/2016.

Tabela 3 - Faturamento

Faturamento			
Competência	2016	2017	RBT12
Janeiro	R\$ 18.489,38	R\$ 15.002,34	R\$ 197.603,16
Fevereiro	R\$ 12.817,10	R\$ 14.496,81	R\$ 194.116,12
Março	R\$ 13.031,25	R\$ 14.374,70	R\$ 195.795,83
Abril	R\$ 16.426,97	R\$ 12.324,04	R\$ 197.139,28
Mai	R\$ 15.750,27	R\$ 17.440,82	R\$ 193.036,35
Junho	R\$ 15.752,07	R\$ 12.877,58	R\$ 194.726,90
Julho	R\$ 17.358,56	R\$ 14.316,04	R\$ 191.852,41
Agosto	R\$ 19.425,55	R\$ 14.827,70	R\$ 188.809,89
Setembro	R\$ 19.597,79	R\$ 18.689,81	R\$ 184.212,04
Outubro	R\$ 17.348,59	R\$ 14.915,18	R\$ 183.304,06
Novembro	R\$ 15.766,24	R\$ 17.303,64	R\$ 180.870,65
Dezembro	R\$ 15.839,39	R\$ 17.347,69	R\$ 182.408,05
TOTAL	R\$ 197.603,16	R\$ 183.916,35	

Fonte: Produzido pelo autor, 2018.

Na tabela 3, foram apresentados os valores de faturamento mensal da empresa, nos anos de 2016 e 2017 e a receita bruta total acumulada referente a cada mês do ano de 2017.

Tabela 4 – Pró-labore:

Pró-labore	
2016	2017
R\$ 1.760,00	R\$ 1.874,00

R\$ 1.760,00	R\$ 1.874,00
R\$ 21.120,00	R\$ 22.488,00

Fonte: Produzido pelo autor, 2018.

Na tabela 4, foram apresentados os valores de retiradas mensais de prólabore dos sócios nos anos de 2016 e 2017.

4.3 Carga tributária no Simples Nacional (anexo VI) anterior à Lei Complementar 155/2016

A atividade de representação comercial, segundo a Lei Complementar 147/2014 estava enquadrada no anexo VI, com alíquotas a partir de 16,93%, conforme a RBT12 (Receita Bruta Total acumulada nos 12 meses anteriores ao período de apuração). A empresa se manteve na segunda faixa de faturamento entre R\$ 180.000,00 e R\$ 360.000,00. A tabela 5 apurou o cálculo do Simples Nacional para o ano de 2017. Não é relevante considerar o fator “r”, pois o mesmo não influenciaria nas alíquotas a serem aplicadas, considerando a situação do anexo VI, anterior à LC 155/2016.

Tabela 5 – Carga tributária no Simples Nacional (anexo VI), anterior à LC 155/2016:

Carga tributária no Simples Nacional (anexo VI) antes da Lei Complementar 155/2016				
Competência	2017	RBT12	Alíquota anexo VI	Valor Imposto
Janeiro	R\$ 15.002,34	R\$ 197.603,16	17,72%	R\$ 2.658,41
Fevereiro	R\$ 14.496,81	R\$ 194.116,12	17,72%	R\$ 2.568,83
Março	R\$ 14.374,70	R\$ 195.795,83	17,72%	R\$ 2.547,20
Abril	R\$ 12.324,04	R\$ 197.139,28	17,72%	R\$ 2.183,82
Mai	R\$ 17.440,82	R\$ 193.036,35	17,72%	R\$ 3.090,51
Junho	R\$ 12.877,58	R\$ 194.726,90	17,72%	R\$ 2.281,91
Julho	R\$ 14.316,04	R\$ 191.852,41	17,72%	R\$ 2.536,80
Agosto	R\$ 14.827,70	R\$ 188.809,89	17,72%	R\$ 2.627,47

Setembro	R\$ 18.689,81	R\$ 184.212,04	17,72%	R\$ 3.311,83
Outubro	R\$ 14.915,18	R\$ 183.304,06	17,72%	R\$ 2.642,97
Novembro	R\$ 17.303,64	R\$ 180.870,65	17,72%	R\$ 3.066,21
Dezembro	R\$ 17.347,69	R\$ 182.408,05	17,72%	R\$ 3.074,01
TOTAL	R\$ 183.916,35			R\$ 32.589,98

Fonte: Produzido pelo autor, 2018.

O valor total de impostos a pagar no ano de 2017, no Simples Nacional, anterior à Lei Complementar 155/2016 seria um montante de **R\$ 32.589,98**.

O custo dos sócios, como pessoas físicas, se refere ao valor recolhido ao INSS (11%), pois os valores de retirada de pró-labore são isentos de Imposto de Renda, conforme tabela 6:

Tabela 6 - Tabela 2 – Custo dos sócios – Pessoa Física

Sócios	A	B
Pró labore	R\$ 937,00	R\$ 937,00
INSS	R\$ 103,07	R\$ 103,07
Base de cálculo IR	R\$ 833,93	R\$ 833,93
IRPF	ISENTO	ISENTO

Fonte: Produzido pelo autor, 2018.

4.4 Carga tributária no Simples Nacional (anexo V) posterior à Lei Complementar 155/2016, considerando o fator “r” < 28%

Com a nova Lei Complementar 155/2016, a atividade de representação comercial passou a ser enquadrada no novo anexo V, quando o fator “r” não atingir o percentual de 28%. Considerando o fator “r” menor que 28%, no ano de 2017, a empresa seria tributada no anexo V, conforme tabela 7, que simula a situação de vigência da Lei Complementar 155/2016, a fim de comparar a apuração de impostos.

Tabela 7 – Carga tributária no Simples Nacional (anexo V), posterior à LC 155/2016 com fator “r” < 28%:

Carga tributária no Simples Nacional (anexo V) após a Lei Complementar 155/2016, considerando o fator R < 28%

Competência	2017	RBT12	Alíquota nominal anexo V	Valor a Deduzir	Valor Imposto
Janeiro	R\$ 15.002,34	R\$ 197.603,16	18,00%	R\$ 4.500,00	R\$ 2.358,77
Fevereiro	R\$ 14.496,81	R\$ 194.116,12	18,00%	R\$ 4.500,00	R\$ 2.273,36
Março	R\$ 14.374,70	R\$ 195.795,83	18,00%	R\$ 4.500,00	R\$ 2.257,07
Abril	R\$ 12.324,04	R\$ 197.139,28	18,00%	R\$ 4.500,00	R\$ 1.937,01
Maio	R\$ 17.440,82	R\$ 193.036,35	18,00%	R\$ 4.500,00	R\$ 2.732,77
Junho	R\$ 12.877,58	R\$ 194.726,90	18,00%	R\$ 4.500,00	R\$ 2.020,37
Julho	R\$ 14.316,04	R\$ 191.852,41	18,00%	R\$ 4.500,00	R\$ 2.241,10
Agosto	R\$ 14.827,70	R\$ 188.809,89	18,00%	R\$ 4.500,00	R\$ 2.315,59
Setembro	R\$ 18.689,81	R\$ 184.212,04	18,00%	R\$ 4.500,00	R\$ 2.907,60
Outubro	R\$ 14.915,18	R\$ 183.304,06	18,00%	R\$ 4.500,00	R\$ 2.318,57
Novembro	R\$ 17.303,64	R\$ 180.870,65	18,00%	R\$ 4.500,00	R\$ 2.684,15
Dezembro	R\$ 17.347,69	R\$ 182.408,05	18,00%	R\$ 4.500,00	R\$ 2.694,62
TOTAL	R\$ 183.916,35				R\$ 28.740,99

Fonte: Produzido pelo autor, 2018.

O valor total de impostos a pagar no ano de 2017, no Simples Nacional (anexo V), simulando a vigência da Lei Complementar 155/2016 seria um montante de **R\$ 28.740,99**.

O custo dos sócios, como pessoas físicas, se refere ao valor recolhido ao INSS (11%), pois os valores de retirada de pró-labore são isentos de Imposto de Renda, conforme tabela 8:

Tabela 8 - Tabela 2 – Custo dos sócios – Pessoa Física

Sócios	A	B
Pró labore	R\$ 937,00	R\$ 937,00
INSS	R\$ 103,07	R\$ 103,07
Base de cálculo IR	R\$ 833,93	R\$ 833,93
IRPF	ISENTO	ISENTO

Fonte: Produzido pelo autor, 2018.

4.5 O impacto do fator “r” no Simples Nacional, após a Lei Complementar 155/2016

O fator “r” resulta da divisão do total da folha de salários pelo faturamento, ambos acumulados dos últimos doze meses. No caso da empresa em questão, a folha de salários é composta pelo valor da retirada de pró-labore dos sócios mais o valor pago referente à CPP – Contribuição Previdenciária Patronal. A

tabela 9 demonstra o cálculo dos impostos pagos no Simples Nacional , simulando a vigência da LC 155/2016, considerando o fator “r” igual ou maior que 28%.

Tabela 9 – Carga tributária no Simples Nacional (anexo III), posterior à LC 155/2016, com fator “r”≥28%:

o III) após a Lei Complementar 155/2016, considerando o fator R≥28%					
Competência	2017	RBT12	Alíquota nominal anexo III	Valor a Deduzir	Valor Imposto
Janeiro	R\$ 15.002,34	R\$ 197.603,16	11,20%	R\$ 9.360,00	R\$ 969,64
Fevereiro	R\$ 14.496,81	R\$ 194.116,12	11,20%	R\$ 9.360,00	R\$ 924,63
Março	R\$ 14.374,70	R\$ 195.795,83	11,20%	R\$ 9.360,00	R\$ 922,79
Abril	R\$ 12.324,04	R\$ 197.139,28	11,20%	R\$ 9.360,00	R\$ 795,16
Maio	R\$ 17.440,82	R\$ 193.036,35	11,20%	R\$ 9.360,00	R\$ 1.107,70
Junho	R\$ 12.877,58	R\$ 194.726,90	11,20%	R\$ 9.360,00	R\$ 823,30
Julho	R\$ 14.316,04	R\$ 191.852,41	11,20%	R\$ 9.360,00	R\$ 904,95
Agosto	R\$ 14.827,70	R\$ 188.809,89	11,20%	R\$ 9.360,00	R\$ 925,64
Setembro	R\$ 18.689,81	R\$ 184.212,04	11,20%	R\$ 9.360,00	R\$ 1.143,61
Outubro	R\$ 14.915,18	R\$ 183.304,06	11,20%	R\$ 9.360,00	R\$ 908,89
Novembro	R\$ 17.303,64	R\$ 180.870,65	11,20%	R\$ 9.360,00	R\$ 1.042,55
Dezembro	R\$ 17.347,69	R\$ 182.408,05	11,20%	R\$ 9.360,00	R\$ 1.052,77
TOTAL	R\$ 183.916,35				R\$ 11.521,61

Fonte: Produzido pelo autor, 2018.

O valor total de impostos a pagar no ano de 2017, no Simples Nacional (anexo III), simulando a vigência da Lei Complementar 155/2016, considerando fator “r” mínimo de 28%, seria um montante de **R\$11.521,61**.

Os custos dos sócios, como pessoas físicas, nessa opção de tributação, também devem ser considerados. Para o cálculo aproximado deste custo, consideraremos o fator ‘r’ (pró-labore + CPP) mínimo de 28%, portanto a empresa deverá manter uma folha de salários média de R\$ 4.291,39, considerando o faturamento médio de R\$ 15.326,36.

No anexo III do novo Simples Nacional, a percentagem de CPP é 43,40% do valor devido a ser pago. A média mensal de impostos a pagar da empresa é R\$ 960,14, portanto a CPP mensal é, aproximadamente, R\$ 416,70.

Neste caso, para fator “r” igual a 28%, a retirada de pró-labore mensal e os encargos para cada sócio estão relacionados na tabela 10:

Tabela 10 - Custo dos sócios – Pessoa Física:

Sócios	A	B
Pró labore	R\$ 1.937,45	R\$ 1.937,45
INSS	R\$ 213,12	R\$ 213,12
Base de cálculo IR	R\$ 1.724,33	R\$ 1.724,33
IRPF	ISENTO	ISENTO
CUSTO TOTAL PF	R\$ 213,12	R\$ 213,12

Fonte: Produzido pelo autor, 2018.

Esses valores são somente uma estimativa, o fator “r” deve ser calculado mensalmente, pois varia conforme o faturamento da empresa e a CPP devida em cada mês.

4.6 Análise dos resultados

A tabela a seguir apresenta uma simulação da Demonstração do Resultado do ano de 2017, com as comparações entre as quatro opções de tributação calculadas. Os percentuais estão relacionados à receita bruta.

Tabela 11 – Demonstração do Resultado - 2017

Regime Tributário	DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO - 2017							
	Lucro Presumido	%	SN - Anexo VI	%	SN - Anexo V	%	SN - Anexo III	%
Receita Bruta	R\$ 183.916,35		R\$ 183.916,35		R\$ 183.916,35		R\$ 183.916,35	
(-) Impostos	R\$ 30.852,81	16,78%	R\$ 32.589,98	17,72%	R\$ 28.740,99	15,63%	R\$ 11.521,61	6,26%
Receita Líquida	R\$ 153.063,54	83,22%	R\$ 151.326,37	82,28%	R\$ 155.175,36	84,37%	R\$ 172.394,74	93,74%
(-) Folha de Pagamento	R\$ 22.488,00	12,23%	R\$ 22.488,00	12,23%	R\$ 22.488,00	12,23%	R\$ 46.496,20	25,28%
= Lucro Líquido	R\$ 130.575,54	71,00%	R\$ 128.838,37	70,05%	R\$ 132.687,36	72,15%	R\$ 125.898,54	68,45%

Fonte: Produzido pelo autor, 2018.

Verifica-se que, na opção pelo lucro presumido, situação atual da empresa, o total do gasto com impostos chega a 16,78% em relação à receita bruta, valor menor que 17,72%, apurado na simulação da opção pelo Simples Nacional no antigo anexo VI. Portanto, conclui-se que, até 2017 não seria vantajoso para a empresa optar pelo regime simplificado.

Os valores referentes aos impostos calculados nas opções do Simples Nacional, após a Lei Complementar 155/2016 (anexos III e V) são menores que as duas opções anteriores e diferem entre si em 9,37%.

Nos cálculos do custo com folha de pagamento foram utilizados os valores fornecidos na tabela 5, com exceção do anexo III, onde foi determinado o valor mínimo da folha de pagamento para que o fator “r” atingisse 28%.

Analisando as quatro alternativas apresentadas, verifica-se que, embora o anexo III do Simples Nacional apresente o menor valor de lucro contábil, essa alternativa paga o menor percentual de impostos (6,26%). Essa situação se dá devido à LC155/2016, pois a mesma determina que, a empresa seja tributada no anexo III quando o fator “r” for no mínimo 28% do faturamento, gerando uma maior remuneração dos sócios, ou seja, a empresa pode optar por remunerar melhor os seus sócios, em vez de despende este valor ao Fisco. Essa seria a opção tributária mais vantajosa para a empresa, pois incorre em uma economia com impostos de R\$

17.219,38 no ano de 2017, comparando com a opção pelo anexo V do Simples Nacional.

Comparando-se a opção do anexo III do Simples Nacional com a opção pelo Lucro Presumido, a economia com impostos chegaria a R\$ 19.331,20 no ano de 2017.

Analisando-se o montante total de impostos, incluindo os valores devidos pelas pessoas físicas dos sócios, nas quatro opções de tributação, no ano de 2017, verifica-se de forma muito clara a diferença e o impacto no valor total dos tributos, como segue na tabela 12:

Tabela 12 – Carga tributária total

Regime Tributário	Lucro Presumido	SN - Anexo VI	SN - Anexo V	SN - Anexo III
Impostos Empresa	R\$ 30.852,81	R\$ 32.589,98	R\$ 28.740,99	R\$ 11.521,61
INSS PF	R\$ 2.473,68	R\$ 2.473,68	R\$ 2.473,68	R\$ 5.114,88
IRPF	-	-	-	-
TOTAL	R\$ 33.326,49	R\$ 35.063,66	R\$ 31.214,67	R\$ 16.636,49

Fonte: Produzido pelo autor, 2018.

Para os cálculos dos impostos devidos pelos sócios, considerou-se a retirada mensal de pró-labore no valor de R\$ 937,00 para cada sócio, com exceção do cálculo no anexo III, onde a retirada mensal passa a ser R\$ 1.937,45, em média, para atingir fator “r” mínimo de 28%. Em todas opções, o custo se refere somente ao INSS (11% sobre o valor do pró-labore), pois para Imposto de Renda todas situações são isentas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Governo Federal instituiu, na Lei Complementar 123/2006, o regime tributário Simples Nacional, com o objetivo de simplificar o recolhimento dos impostos e, através de um tratamento diferenciado, beneficiar às micro e pequenas empresas com uma redução da carga tributária. Algumas alterações à LC 123/2006 foram criadas e, este trabalho propôs-se a analisar a carga tributária para uma empresa prestadora de serviços, nas opções pelo Lucro Presumido e Simples

Nacional, utilizando o fator “r” como instrumento de planejamento tributário para redução de custos com impostos.

Constatou-se que, a empresa, segundo sua atividade, até 2015 não estava autorizada por Lei a optar pelo Simples Nacional. Com a Lei Complementar 147/2014, o ramo de atividades exercido pela empresa foi incluído no regime simplificado, porém, concluiu-se que não era vantajoso para empresa essa opção, pois o regime de Lucro Presumido apresentava uma menor carga tributária.

Com a criação da Lei Complementar 155/2016, a partir de 2018, houve mudanças nos anexos do Simples Nacional e, por meio da análise do fator “r”, que mede o uso de mão-de-obra utilizado na empresa, abriu-se uma possibilidade de redução significativa de, aproximadamente, 62,66% no custo com impostos em relação ao Lucro Presumido. Para que a empresa atinja essa economia tributária, é necessário que ela mantenha a proporção de 28%, no mínimo, da folha de salários sobre o faturamento. Essa alternativa tornou-se uma opção muito vantajosa para a empresa, pois é possível que ela remunere muito melhor seus sócios e pague menos impostos, pois mesmo considerando um maior custo tributário dos sócios como pessoas físicas, a economia total continua sendo muito expressiva

Sendo assim, recomenda-se para estudos futuros que sejam analisados outros casos de planejamento tributário para empresas que estão em outras faixas de faturamento, por exemplo, a fim de comparar a vantagem da opção pelo Simples Nacional, relacionada ao fator “r”, para empresas de maior faturamento.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**, 4ª Ed. Editora: Método, Ano: 2010.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011

BRASIL. Código Civil. 7 ed.. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2002.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.** Brasília: 2006

_____. Lei Complementar nº 139, de 10 de Novembro de 2011 - **Altera dispositivos da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências.**

_____. Lei Complementar nº 147, de 07 de agosto de 2014. **Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e as Leis nos 5.889, de 8 de junho de 1973, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 9.099, de 26 de setembro de 1995, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 8.934, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e dá outras providências.** Brasília: 2014.

_____. Lei Complementar nº 155, de 27 de Outubro de 2016 **Altera a Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nºs 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.**

_____. Lei nº 9.249, de 26 de Dezembro de 1995 - **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.**

_____. Lei nº 9.718, de 27 de Novembro de 1998 - **Altera a legislação tributária federal.**

_____. Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011 - **Dispõe sobre o Simples Nacional e dá outras providências.**

_____. Resolução CGSN nº 135, de 28 de agosto de 2017 - **Altera a Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011, que dispõe sobre o Simples Nacional.**

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR.** 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CABELLO, O. G. **Análise dos efeitos das práticas de tributação do lucro na Effective Tax Rate (ETR) das companhias abertas brasileiras: uma abordagem da teoria das escolhas contábeis.** 2012. 144 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

CARVALHO, P. H. S. **Importância do fator "R" e seus efeitos no Enquadramento e Tributação para as empresas Prestadoras de Serviços, optantes pelo Simples Nacional.** São Paulo, 2018. Disponível em: <<http://www.portaldoesempresariocontabil.com.br/images/arquivos/artigo%20%20fator%20R.pdf>>

COÊLHO, Marcus Vinícius Furtado. **Cartilha 81 inovações do Simples.** Brasília, 2014. Disponível em:
<http://www.sempe.mdic.gov.br/clientes/smpe/smpe/documentos/81-inovacoessimples.pdf> Acesso em: 25 maio de 2018.

DINIZ FILHO, José W. **Uma análise do comportamento e dos efeitos da carga tributária na economia brasileira no período de 1980 a 2012.** Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós Graduação em Administração, Centro de Ciências Sociais e Humanas, UFSM, Santa Maria, 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUBERT, P. A. **Planejamento tributário: análise jurídica e ética.** 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

IBPT - INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Carga Tributária Brasileira. Disponível em <http://www.ibpt.com.br>. Acesso em 23 de ago. 2016.

JÚNIOR, Flavio Gruba. **Aumento de carga tributária no Simples – Lei Complementar nº 155/2016.** Faculdade Santa Cruz, 2017. Disponível em: <<http://www.santacruz.br/ojs/index.php/Contabilidade/article/view/2079/1838>> Acesso em: 17 jul. 2017.

OLIVEIRA, L.M; CHIEREGATO, R.; PEREZ, J.; HERNANDEZ, J.; GOMES, M.B. **Manual de Contabilidade Tributária** 10º Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

POMPELLI, G. J. P; MOROZINI, Jaine. **Simples Nacional e o impacto da alteração da Lei Complementar 155/2016.** In: 17º CONGRESSO NACIONAL DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 2017, São Paulo. Disponível em: <<http://conicsemaesp.org.br/anais/files/2017/trabalho-1000025933.pdf>>

SEBRAE .– Serviço Brasileiro de Apoio as Micro e Pequenas Empresas. **Simples Nacional.** Disponível em: <<http://datasebrae.com.br/simplesnacional/#proporcao>>. Acesso em 23 de ago. de 2016.

Data recebimento do artigo: 02/03/2021

Data do aceite de publicação: 30/04/2021
